

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA – UNB
CENTRO DE EDUCAÇÃO A DISTÂNCIA - CEAD

**A COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS, SOB A ÉGIDE DO ARTIGO 74 DA LEI Nº
9.430/96**

Ivani Meira Schleder

Brasília – DF
05/2008

**A COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS, SOB A ÉGIDE DO ARTIGO 74 DA LEI Nº
9.430/96**

Monografia apresentada ao Centro de Educação a Distância (CEAD), da Universidade de Brasília, como requisito parcial à obtenção do grau de Especialista em Direito Processual Tributário – EAD

Orientadora: Professora Ma. Simone
Lisniowski

Co-Orientadora: Professora Ma. Fabricia
Pimenta

RESUMO

A instituição da declaração de compensação, pela alteração do artigo 74 da Lei nº 9.430/96, em agosto de 2002, tornou mais prático o procedimento da compensação tributária, no âmbito federal. Ao mesmo tempo, em razão dessa nova formatação que modificou sobremaneira seu processamento, trouxe indefinições jurídicas não totalmente dirimidas.

A relevância do tema e os efeitos de sua aplicação, que se refletiram no aumento da arrecadação de tributos, serviram de mote para o presente estudo que faz uma distinção entre a compensação do direito privado e a do público, apresenta um histórico da compensação tributária com ênfase na atual redação do artigo 74 e, por fim, ressalta as imprecisões jurisprudenciais com que se depara a autoridade incumbida da análise dos pleitos apresentados pelos contribuintes, ao examiná-los à luz da hermenêutica preconizada pelos juristas.

Palavras-chaves: Monografia. Compensação Tributária

SUMÁRIO

1.INTRODUÇÃO.....	5
2. A COMPENSAÇÃO NO DIREITO PRIVADO VERSUS A DO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	7
3. HISTÓRICO DA COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA FEDERAL.....	16
4. O ARTIGO 74 DA LEI Nº 9.430 APÓS A MP Nº 20 66/2002.....	20
5. INDEFINIÇÕES E IMPRECISÕES RELATIVAS À APLICAÇÃO DO ARTIGO 74 DA LEI Nº 9.430/96.....	27
6.REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	36

1. INTRODUÇÃO

O tema a ser abordado na presente monografia é a compensação de tributos, nos moldes atualmente estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

A escolha do assunto foi motivada pela importância e popularidade que o instituto da compensação alcançou perante a Administração Pública Federal, tendo se convertido numa fonte valiosa de recursos, como se pode observar pelo aumento do percentual de sua participação na arrecadação tributária, além de ser, ainda, uma forma de pagamento cada vez mais utilizada pelo contribuinte.

A ascensão da compensação tem sido estimulada pelo Estado, que tem criado tributos cujos recolhimentos periódicos se baseiam em estimativas de cálculo, posteriormente submetidos a ajustes contábeis e fiscais, que acabam por desencadear em alguma forma de ressarcimento ou restituição, como o imposto sobre produtos industrializados, o imposto de renda, a contribuição social sobre o lucro líquido, a contribuição do Pis/Pasep e a Cofins.

Essa técnica de apuração revelou-se eficiente e segura, pois permite que o Estado se financie periodicamente e constantemente, dentro de parâmetros restritos de previsibilidade. A variação, decorrente dos ajustes legais, não costuma entrar no cômputo das estatísticas que medem a arrecadação federal, projetando uma imagem de eficiência administrativa, face aos recordes obtidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

A compensação tributária é o elemento que viabiliza esse sistema, motivo pelo qual o método pelo qual ela se instrumentaliza tem sido aperfeiçoado nos últimos anos, não só visando facilitar sua utilização pelos contribuintes, mas também para assegurar o controle dos créditos existentes nas mãos desses contribuintes.

O estágio que se encontra hoje a compensação tributária federal foi antecedido por um caminho legislativo tortuoso que se iniciou com a previsão constante do artigo 170 da Lei nº 5.172/66 – Código Tributário Nacional, o fundamento legal do direito tributário nacional mais importante depois da Constituição Federal

Posteriormente, muitas normas foram editadas, na base da tentativa e erro, que tiveram por finalidade transformar essa forma de quitação de tributos num método prático, seguro e confortável, tanto para os contribuintes como para a Fazenda Pública.

Atualmente, a compensação de tributos encontra-se disciplinada no artigo 74 da Lei nº 9.430/96, cuja redação foi substancialmente alterada pela Medida Provisória nº 66, publicada em 29 de agosto de 2002.

A inovação que esse dispositivo legal trouxe diz respeito à forma como se processa a compensação, bem como os efeitos advindos desse novo procedimento, uma vez que ela passou a ser feita mediante uma declaração preenchida pelo contribuinte, na qual ele informa que tipo de crédito detém, quanto dele pretende utilizar para quitar os tributos por ele apontados, sob sua inteira responsabilidade.

Contudo, a despeito da praticidade trazida pela nova legislação, visto que o procedimento pode ser iniciado pela Internet, sem que o contribuinte precise se deslocar para a repartição, o instituto, na forma jurídica insculpida no referido dispositivo legal, ainda apresenta muitas arestas, o que tem suscitado muita controvérsia e discussão, tanto no âmbito interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, como junto ao Poder Judiciário e aos contribuintes.

A polêmica instalada diz respeito, principalmente, à interpretação dos efeitos jurídicos da compensação tributária não autorizada, controvérsia que serviu de estímulo à escolha do tema a ser abordado no presente estudo, que tem a

pretensão de prestar uma pequena colaboração à Administração Federal com vistas à sua dissipação.

Cumprе ressalvar, porém, que não se trata de defender uma posição hermenêutica, mas sim de colaborar para a reflexão do assunto, uma vez que a redação do artigo 74 e seus parágrafos deu margem a muitas posições decisórias antagônicas, o que tem causado algum tumulto jurisprudencial nos tribunais administrativos, fato que não beneficia o Estado e prejudica a eficiência administrativa, apregoada na Constituição Federal.

Para situar o leitor acerca dos objetivos desta monografia, apresentamos a situação problema a ser perseguida ao longo da pesquisa que ora apresentamos:

“Diante dos termos do caput do artigo 74 da Lei no 9.430/96, à luz das determinações contidas no inciso III, c, do artigo 10 da Lei Complementar no 95/98, um procedimento, revestido que seja das formalidades extrínsecas de uma declaração de compensação, mas que tenha como objeto um crédito desprovido de fundamento legal, ou por estar pautado em interpretação equivocada da lei, ou por estar amparado em registros contábeis não demonstrados por documentação idônea, ou, até, que tenha sido obtido em virtude de infração à legislação tributária, em total desacordo com o caput do artigo, pode ele ser reconhecido como uma declaração de compensação, cuja previsão está contida no seu primeiro parágrafo?”

2. A COMPENSAÇÃO NO DIREITO PRIVADO VERSUS A DO DIREITO TRIBUTÁRIO

O instituto da compensação tem sua origem no direito romano e está fundado no princípio da equidade, não se aceitando o fato de terem ação, uma contra outra, duas pessoas que eram, ao mesmo tempo, credor e devedor, reciprocamente.

No período clássico, a compensação ainda não era muito utilizada como forma de extinção legal, mas como resultado de convenção entre as partes. Foi na época de Justiniano que a compensação atuou como meio extintivo da obrigação, independentemente das vontades dos sujeitos.

O Código Civil Brasileiro adotou a compensação legal, definindo-a como a extinção das obrigações, quando duas pessoas forem, reciprocamente, credora e devedora, conforme estipula o artigo 368:

Art. 368. Se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem.

Art. 369. A compensação efetua-se entre dívidas líquidas, vencidas e de coisas fungíveis.

Ao explicar o artigo, o Desembargador Nery Junior, em seu Código Civil Comentado, esclarece que:

dívidas vencidas são aquelas que se tornaram exeqüíveis porque verificado o termo final do prazo de cumprimento da obrigação e as que já podem ser exigidas, ou porque não foi ajustada época de pagamento e o credor pode exigí-las imediatamente, ou porque se deu o implemento da condição que suspendia a eficácia da obrigação condicional, ou, ainda, porque ocorreu fato que justificou seu vencimento antecipado.(NELSON NERY JUNIOR, 2007, pág. 439)

A dívida é líquida quando é evidente o seu montante. Se a obrigação depender de prévia apuração, liquidação ou verificação pelos meios regulares de direito, ela deixa de ser líquida e não autoriza compensação.

Obrigação líquida, por seu turno, é aquela sobre a qual não pairam dúvidas quanto à sua existência. Ela é certa quando seu objeto é determinado.

Assim a doutrina impõe como requisitos para a compensação: 1) que cada um seja devedor e credor por obrigação principal; 2) que as obrigações tenham por objeto coisas fungíveis, da mesma espécie e qualidade; 3) que as

dívidas sejam vencidas, exigíveis e líquidas; e que 4) não haja direitos de terceiros sobre as prestações.

Quando isso ocorre, a compensação é possível, extinguindo-se as obrigações até o limite das dívidas recíprocas.

Portanto, deve-se buscar o conceito de compensação, seus elementos essenciais e requisitos de validade e eficácia na teoria geral das obrigações, conforme definido pelo direito privado.

A compensação do direito tributário não é diferente, pois ele trouxe consigo os mesmos fundamentos conferidos pelo direito civil, uma vez que ao direito tributário não é dada a liberdade de alterar conceitos fundamentais do direito privado, como prevê expressamente o artigo 110 do Código Tributário Nacional.

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Daí, que a compensação no direito tributário, embora disciplinado por outros diplomas legais e, ainda, obedecendo aos princípios que regem o direito público, não pode fugir do conceito instituído no direito privado, ou seja: 1) cada um há de ser devedor e credor por obrigação principal; 2) as obrigações devem ter por objeto coisas fungíveis, da mesma espécie e qualidade; 3) as dívidas devem ser vencidas, exigíveis e líquidas; 4) não pode haver direitos de terceiros sobre as prestações.

O Prof. Aliomar Baleeiro salienta que o artigo 110 impôs a preponderância dos princípios gerais, definidos no Direito Privado, afirmando sua eficácia, mas limitando seus efeitos para resguardar os princípios tributários.

Ao comentar a transferência desses conceitos, Luciano Amaro acrescenta a observação de que:

ao dizer que os princípios se aplicam para a pesquisa da definição dos institutos desse ramo do direito, o dispositivo, obviamente, não está querendo disciplinar a interpretação, no campo do direito privado, dos institutos desse direito. Isso não é matéria que cuja regulação incumba ao direito tributário. Assim, o que o Código Tributário Nacional pretende dizer é que os institutos de direito privado devem ter sua definição, seu conteúdo e seu alcance pesquisados com o instrumental técnico fornecido pelo direito privado, mas não para efeitos privados, mas para efeitos tributários. (AMARO, LUCIANO, 2002, pág. 211).

Desta forma, sem fugir de sua essência, a compensação de tributos, positivada no CTN, no artigo 170, combinado com o artigo 156, abaixo transcritos, tem, da mesma forma que no direito privado, essa configuração de forma extintiva de crédito tributário, desde que atendidas as condições legais.

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:.

....

II - a compensação;

.....

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

Este último dispositivo legal nada mais fez, portanto, do que transcrever o conceito da compensação existente no direito civil.

Por cuidar de direito indisponível, o legislador achou por bem ser mais explícito quanto aos requisitos, que são: 1) devem existir um crédito e um débito recíprocos; 2) o crédito e o débito devem ter a mesma natureza, ou seja, devem ser tributários (no caso da RFB, quer dizer que são tributos por ela administrados);

3) deriva de lei ou de outras normas aceitas como legislação tributária; 4) os créditos detidos pelo sujeito passivo devem ser líquidos e certos, ou seja, determinados e definitivos.

O Código Civil disciplina a compensação em sentido amplo. A compensação nele admitida é modalidade extintiva "ex-lege", e, por isso, considerada modo extintivo anormal e aberrante para outros ordenamentos, por não ser decorrente de consenso entre as partes.

Ao contrário, no direito tributário, a compensação só pode ser legalmente autorizada.

O Prof. Nery Junior ainda alerta que:

é adequado remeter-se a questão da compensação para que seja regida pelo Código Civil, sempre com a advertência de que se devem atender às estipulações do CTN 170 quanto as peculiaridades da compensação em matéria tributária. (1)

O jurista Aliomar Baleeiro, concordando com Nery Junior, assim se expressou:

Arrolando as dez modalidades de extinção do crédito tributário no art. 156, o CTN nos informa que os oito primeiros casos servem-se de institutos e conceitos do direito privado, no mesmo sentido em que este os criou e estruturou.

Pagamento, compensação, transação, remissão, prescrição e decadência, nesse dispositivo, como condição, no art. 117, têm o mesmo conceito que lhes atribui o Código Civil. Este, às vezes, define o instituto, estabelece expressamente o conceito, e outras vezes, apenas o menciona, no pressuposto de que é tradicional nas formulações doutrinárias, jurisprudenciais ou da consciência jurídica do povo.(BALLEIRO, Aliomar, 2003, pág. 899).

Portanto, o CTN, pelo seu artigo 170, tomou de empréstimo esse instituto do direito privado, afastando dele, em seus efeitos, para adaptá-los às peculiaridades das relações do Estado com os governados.

Cabe esclarecer que a compensação do Código Civil é modalidade de pagamento compulsório ou de extinção compulsória da dívida, no sentido de que o devedor pode forçar o credor a aceitá-la, retendo o pagamento ou lhe opondo como defesa o próprio crédito à ação de cobrança intentada.

(1) Mas, de resto, as regras do instituto são as do direito das obrigações. A consequência dessa afirmação é que o poder público tributante, quanto à compensação legal ou administrativa, deve utilizar-se das regras legais do sistema do Código Civil, do CTN e das leis tributárias específicas, compatibilizando esses vários sistemas entre si.... a compensação de crédito tributário deve ser feita de acordo com as condições e sob as garantias fixadas em lei. Exige a compensação título líquido e certo, não se considerando como tal a simples declaração firmada pelo Secretário da Fazenda Estadual. (NERY JUNIOR, Nelson, 2007, pág. 439)

Já no direito tributário, a compensação é condicionada ao discricionarismo do Tesouro Público, discricionarismo este que só pode se manifestar por meio da lei.

Assim, com seus requisitos bem evidenciados, expressos em lei, a compensação, antes excepcional, tornou-se uma das formas mais comuns de extinção de obrigações tributárias no âmbito federal.

O fundamento dessa evolução é que foram acolhidos pela legislação infraconstitucional os princípios da segurança jurídica e o da praticidade. A estabilidade das relações jurídicas, com a pacificação dos conflitos e a satisfação de credores, representa aspectos relevantes da segurança, assim como a utilidade, a rapidez, o desafogo das repartições administrativas e judiciais e a economia processual são pontos significativos de praticidade, que norteiam a ordem jurídica em vigor.

A compensação não é categoria da lógica formal, nem da teoria geral. É instituto, assim como a obrigação, da dogmática ou da ciência jurídica. A ciência

do direito é empírica, uma vez que atua sob pressão de um dado empírico, da realidade.

Como ensina Souto Maior Borges, certas categorias lógicas ou de teoria geral independem do conteúdo material das normas positivadas. Já os conceitos da ciência do direito (no caso, especificamente, da ciência do direito tributário) somente se sustentam quando confirmados ou reconfirmados na ordem positiva, enfim, quando explicativos e compreensivos da realidade jurídica vigente.

Assim, o delineamento legislativo completo da compensação, as condições e as garantias, criadas pelo legislador tributário, podem ser peculiares e singulares. Isto porque no direito tributário, devem ser atendidos os princípios da segurança jurídica, da indisponibilidade dos bens públicos e da moralidade administrativa, sendo o princípio da legalidade absoluto.

Por essas razões, de ordem imperativa, é que o direito à compensação deve ser modelado na lei, que lhe dita seus pressupostos e seus requisitos essenciais. A compensação autorizada em lei é a espécie ordinária de compensação vigente no direito tributário, em que a extensão, a oportunidade e as condições podem não ser coincidentes com as regras aplicáveis ao direito privado.

A compensação tributária é sempre autorizada em lei, inexistindo margem de arbítrio ou discricionariedade à Administração. Fazendária.

Sendo a compensação legal, no direito tributário, a forma ordinária de compensação, tem o legislador a faculdade de determinar que ela se restrinja a certos setores ou a certos tributos; que a certeza e a liquidez sejam apurados pelo próprio sujeito passivo tributário, desencadeando uma extinção provisória do crédito, sob condição resolutória de homologação posterior, tácita ou expressa; que possa ser implementada mediante a solicitação do sujeito passivo e que abranja créditos vincendos dos contribuintes, tudo nos termos da lei.

Quanto às espécies de dívidas envolvidas em ambos os lados, tanto no direito privado, como no direito tributário, integram relações jurídicas obrigacionais diferentes, originárias de títulos distintos. Se não fosse a compensação, tais obrigações seriam extintas de forma autônoma e independente.

No direito tributário também as dívidas nascem de títulos diversos e têm natureza diferente. É que a obrigação tributária é relacional unilateral. No pólo ativo, existe, invariavelmente, um ente estatal, titular da capacidade de exigir o cumprimento da obrigação tributária, já que somente entes estatais podem ocupar o pólo ativo da relação tributária.

Os contribuintes ou sujeitos passivos jamais serão titulares de créditos tributários. Seus créditos nascem de títulos diferentes e são invariavelmente de natureza diversa, atributária. Eles advêm de pressupostos estranhos aos tributários, e podem ter origem em: a) pagamento de indébito, em que a inexistência de causa se dá exatamente pela inoccorrência do fato gerador da obrigação tributária; b) norma incentivatória ou premial que atribui à extinção da obrigação, com o pagamento do tributo devido, o direito à devolução proporcional. Nesse caso, o direito de crédito do contribuinte nasce da extinção do crédito tributário da fazenda pública; c) norma que concede direito de crédito correspondente ao imposto. O direito de crédito surge exogenamente à estrutura interna da norma de tributação, da qual não participou o contribuinte.

Em resumo: somente a Fazenda Pública tem créditos tributários: créditos de outra natureza (financeiros, administrativos) tem o contribuinte.

Há também que se considerar que a compensação é primordialmente uma espécie de restituição, também previsto no CTN, no seu artigo 165.

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

Este antigo e universal princípio do Direito tem por fundamento a intolerância ao locupletamento indevido. Várias disposições legais mandam restituir o recebido indevidamente, ainda que o princípio não esteja enunciado com essa generalidade no Código Civil.

No direito fiscal brasileiro, em certo tempo, houve controvérsia acerca da aplicação desse direito, de base ética, porque o Erário invocava a necessidade do contribuinte provar que pagara por erro, posto ter reproduzido o instituto do código civil, conforme estatuído nos atuais artigos 876 e 877, que dispõem que: **“Todo aquele que recebeu o que não lhe era devido fica obrigado a restituir” e : “Àquele que voluntariamente pagou o indevido incumbe a prova de tê-lo feito por erro”**.

Contudo, a melhor doutrina e a jurisprudência reagiram demonstrando que, pela natureza dos tributos, o *“solvens”*, ou quem pagou, não teve escolha, a menos que se sujeitasse aos vários vexames decorrentes dos privilégios do *“accipiens”*, no caso o Fisco.

Carvalho Santos, comentando a posição dos juízes, diz que

em se tratando de pagamento de impostos indevidos, essa regra tem inteira aplicação, mesmo que o contribuinte pague sem resistência judicial. (1)

Em muitos países, as leis não facultam ao contribuinte um meio enérgico de opor-se à arbitrária ou ilegal exigência de tributo, obrigando-o a recolher previamente a quantia reclamada e depois pedir a restituição. É o chamado “*solve et repete*” que, no caso do direito fiscal brasileiro, até o advento da compensação como forma simples de obter a restituição de indébitos, foi repellido pelos contribuintes, pela demora e burocracia envolvidos, fazendo-os correr ao Judiciário para obterem a compensação e, assim, evitar a repetição dos indébitos.

Se na via administrativa, era difícil obter a restituição rapidamente, ao tentar reaver seus indébitos com a intervenção do Poder Judiciário, esbarravam nas determinações do artigo 100 da Constituição Federal, que impõe que a dívida estatal seja paga por precatórios.

(1)Esse direito é universalmente aceito em todo país civilizado. Os nossos repertórios de decisões judiciais acham-se cheios de sentenças dos Tribunais, ordenando a restituição de impostos cobrados pela União, pelos Estados, e pelas Municipalidades contra os preceitos da Constituição e das leis....A simples dúvida do solvens a respeito da existência do débito permite a repetição.

Art. 100 À exceção dos créditos de natureza alimentícia, os pagamentos devidos pela Fazenda Federal, Estadual ou Municipal, em virtude de sentença judiciária, far-se-ão exclusivamente na ordem cronológica de apresentação dos precatórios e à conta dos créditos respectivos, proibida a designação de casos ou de pessoas nas dotações orçamentárias e nos créditos adicionais abertos para este fim.

A subsunção ao referido artigo constitucional não seria problema se os precatórios fossem honrados prontamente. Mas isso não é o que ocorre, já que são pagos ao sabor do orçamento nacional, cujo interesse nem sempre é compatível com a do sujeito passivo, credor da Fazenda.

Por isso, os contribuintes desejam a compensação. Não só porque não querem se submeter à demora e às peculiaridades da restituição, seja na via administrativa ou na via judicial, mas também porque, ao pagarem indevidamente

um tributo, transformaram ativos líquidos em direito de longo prazo, o que afeta seu capital de giro.

3. HISTÓRICO DA COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA FEDERAL

O trajeto da compensação tributária se inicia com a inclusão do artigo 170 no Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66).

Esse artigo, à época em que foi editado, era meramente permissivo, sem aplicação prática, já que transferia para a lei ordinária a incumbência de seu regramento.

Em julho de 1986, com a publicação do Decreto-Lei nº 2.287, que instituiu a compensação de ofício, foi dado um passo na sua implementação prática. Desta forma, sempre que o contribuinte requeria uma restituição para a RFB, no caso dela ser julgada procedente, o contribuinte só a receberia se não tivesse débitos tributários, os quais deveriam ser dela abatidos.

Art. 7º A Receita Federal do Brasil, antes de proceder à restituição ou ao ressarcimento de tributos, deverá verificar se o contribuinte é devedor à Fazenda Nacional.

A Lei nº 8.383/91, pelo seu artigo 66, foi a primeira norma que ofereceu efetivamente a possibilidade da compensação ser feita por iniciativa do contribuinte.

Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos e contribuições federais, inclusive previdenciárias, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a períodos subseqüentes.

§ 1º A compensação só poderá ser efetuada entre tributos e contribuições da mesma espécie.

§ 2º É facultado ao contribuinte optar pelo pedido de restituição.

Ao regulamentar esse dispositivo legal, a Instrução Normativa SRF nº 67/92 deu ao parágrafo primeiro a interpretação de que tributos de mesma espécie tinham o mesmo código de receita, o que causou muita confusão junto aos contribuintes, pois o Finsocial tinha sido recém extinto e em seu lugar foi instituída a Cofins, que eram praticamente o mesmo tributo, mas era recolhida com código de receita diferente.

Pela regra da IN, o sujeito passivo, detentor de créditos do Finsocial, não poderia compensá-los com a Cofins.

Inconformados, os contribuintes entraram na justiça e conseguiram sua revogação, alegando que a instrução normativa havia extrapolado a vontade da lei.

Posteriormente, em 1995, a Lei nº 9.250, definiu, no seu artigo 39, o que eram tributos de mesma espécie, estabelecendo que: mesma espécie é **“imposto, taxa, contribuição federal ou receitas patrimoniais de mesma espécie e destinação constitucional.”**

Esta definição foi acatada pelo Poder Judiciário que ainda hoje emite decisões em que autoriza a compensação tributária apenas entre tributos e contribuições sociais com a mesma destinação constitucional e de mesma espécie, tais como Pis com Pis, Cofins com Cofins.

Em 1996, quando foi editada a Lei nº 9.430, a permissão para compensar, expressa no artigo 74, tornou-se mais elástica, admitindo-se que pudesse ser efetivada entre tributos de espécies diversas, desde que eles estivessem sob administração da RFB, fosse requerida pelo interessado e submetida à convalidação da autoridade administrativa.

Art. 74. Observado o disposto no artigo anterior, a Secretaria da Receita Federal, atendendo a requerimento do contribuinte, poderá autorizar a utilização de créditos a serem a ele restituídos ou ressarcidos para a quitação de quaisquer tributos e contribuições sob sua administração.

A regulamentação do artigo 74 ficou por conta da Instrução Normativa nº 21, de 1997, que estabeleceu que compensação entre tributos de mesma espécie poderia ser feita por conta e risco do contribuinte, ficando sujeita ao exame prévio da RFB apenas a compensação que ocorresse entre tributos de espécies diversas.

Art. 12. Os créditos de que tratam os artigos 2º e 3º, inclusive quando decorrentes de sentença judicial transitada em julgado, serão utilizados para compensação com débitos do contribuinte, em procedimento de ofício ou a requerimento do interessado.

§ 1º A compensação será efetuada entre quaisquer tributos ou contribuições sob a administração da SRF, ainda que não sejam da mesma espécie nem tenham a mesma destinação constitucional.

...

Art. 14. Os créditos decorrentes de pagamento indevido, ou a maior que o devido, de tributos e contribuições da mesma espécie e destinação constitucional, inclusive quando resultantes de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, poderão ser utilizados, mediante compensação, para pagamento de débitos da própria pessoa jurídica, correspondentes a períodos subsequentes, desde que não apurados em procedimento de ofício, independentemente de requerimento.

A IN ainda permitia a compensação de créditos de um contribuinte com débitos de outro, inaugurando a compensação com débitos de terceiros, que gerou muita discussão, tendo a Procuradoria da Fazenda Nacional se manifestado pela sua ilegalidade. Mesmo assim, a compensação entre débitos e créditos de diferentes sujeitos passivos somente foi proibida a partir da Instrução Normativa SRF 41, em abril de 2000.

Outras normas legais, na forma de instruções normativas e mesmo de leis, sobrevieram com o fito de, ora incluir uma possibilidade de compensação, ora

para acrescentar uma exigência acessória, numa tentativa de aperfeiçoar o instituto e, ao mesmo tempo, proteger o direito da Fazenda Pública.

Nesse caminho percorrido pela normatização da compensação, a RFB só deveria tomar cuidado com a prescrição, pois, se o crédito fosse considerado improcedente ou menor do que o requerido, ela deveria cobrar os débitos do contribuinte, a menos que eles tivessem prescritos.

Até com relação à questão da prescrição era possível afastar sua ocorrência, com fundamento no artigo Art. 174, VI, do CTN, que determina a interrupção da prescrição “por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor”.

Nesse estágio da legislação, a compensação comportava dois procedimentos simultâneos: o pedido de restituição, em que o contribuinte informava o montante do crédito a que tinha direito, e o pedido de compensação, onde registrava os débitos que deveriam ser quitados pela compensação.

Este ato em que a contribuinte informava os débitos era visto como uma espécie de confissão de dívida, importando na interrupção da prescrição até a decisão do pedido de compensação.

A compensação com créditos “*sub-judice*”, nunca foi admitida administrativamente e, mesmo judicialmente. Além disso, jurisprudência dos tribunais superiores não permitia que ela fosse autorizada por liminar, salvo em raros feitos, sempre muito combatidos pela Procuradoria da Fazenda Nacional.

A vedação para tal compensação é lógica e visa a proteção das finanças públicas, direito indisponível, como se sabe, não sendo cabível por mérito provisório. Uma vez que o crédito não está definitivamente constituído, não apresenta os requisitos de liquidez e certeza que são adquiridos somente após o trânsito em julgado da ação em que ele é discutido.

Como, apesar da orientação administrativa em sentido oposto, o Poder Judiciário, eventualmente, admitia a compensação mesmo antes do trânsito em julgado da ação, por antecipação de tutela ou de liminar, foi editada a Lei Complementar nº 104, de 2001, acrescentando ao artigo 170 do CTN, o 170-A, pelo qual dispõe que “é vedada a compensação mediante aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial”.

A forma como a compensação era processada, entre 1997 e 2002, causou dois grandes problemas: o primeiro dizia respeito à compensação entre tributos de mesma espécie, que afastava o controle do crédito e da própria compensação da Administração Pública, já que ficava totalmente por conta do contribuinte. O segundo foi causado pelo grande número de processos administrativos de restituição/compensação que deram entrada na RFB, sem que as autoridades dessem conta de sua análise.

Com o objetivo de aperfeiçoar o instituto, foi, então, em agosto de 2002, editada a Medida Provisória nº 66, instituindo a declaração de compensação, pela alteração do artigo 74 da Lei nº 9.430/96.

4. O ARTIGO 74 DA LEI Nº 9.430/96 APÓS A MP Nº 66/2002

A sistemática aplicada à compensação de tributos federais pela Secretaria da Receita Federal do Brasil foi modificada, de forma relevante, a partir da edição da Medida Provisória nº 66/2002, publicada em 29 de agosto de 2002, que, por seu artigo 49, alterou o artigo 74 da Lei nº 9.430/96.

De acordo com a nova redação do artigo 74, abaixo descrito, o contribuinte, mediante a apresentação de um documento chamado “**declaração de compensação**”, no qual descreve a origem e o montante do crédito que detém, extingue, de pronto, os débitos tributários apontados por ele, como uma forma de pagamento.

Art. 49. O art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

§ 3º Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, não poderão ser objeto de compensação:

a) o saldo a restituir apurado na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física;

b) os débitos relativos a tributos e contribuições devidos no registro da Declaração de Importação.

§ 4º Os pedidos de compensação pendentes de apreciação pela autoridade administrativa serão considerados declaração de compensação, desde o seu protocolo, para os efeitos previstos neste artigo.

§ 5º A Secretaria da Receita Federal disciplinará o disposto neste artigo.

Essa nova formatação legal foi mais tarde modificada pelas Leis nºs 10.833/2003 e 11.051/2004.

Além do efeito de extinguir imediatamente os débitos tributários, apontados na declaração pelo contribuinte, sem precisar obedecer a nenhum critério, com exceção daqueles expressamente previstos, a referida MP 66, convertida na Lei nº 10.637/2002, ainda decretou que todos os pedidos de

compensação, existentes nos arquivos da RFB, fossem automaticamente convertidos em declaração de compensação, ficando eles submetidos aos desígnios da nova legislação.

Ou seja, toda a compensação tributária foi acomodada na moldura desenhada no artigo 74 e seus parágrafos, sem previsão legal de como deveriam ser tratados os casos que envolvessem compensação vetada por lei.

Como a redação inicial desse dispositivo legal apresentou muitas lacunas, pretendeu-se saneá-las na lei nº 10.833, cujo artigo 17, mais uma vez alterando o artigo 74 da 9.430, determinou que a compensação deveria ser conferida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, no prazo de cinco anos, contados da protocolização do pedido ou de sua transmissão, por meio eletrônico, sob pena dela ser convalidada tacitamente, independentemente da certeza e liquidez do crédito informado.

Esta norma ainda outorgou força de confissão de dívida ao procedimento e conferiu à manifestação de inconformidade apresentada pelo contribuinte, nos casos em ela não é homologada, o atributo de recurso, previsto no artigo 151 do CTN, o que permite a suspensão da exigibilidade dos débitos apontados até o final da demanda.

As inovações foram assim introduzidas:

“Art. 17. O art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, alterado pelo art. 49 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, passa a vigorar com a seguinte redação:

Art. 74.

§ 3º Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, não poderão ser objeto de compensação mediante entrega, pelo sujeito passivo, da declaração referida no § 1º:

...

III - os débitos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal que já tenham sido encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União;

IV - os créditos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal com o débito consolidado no âmbito do Programa de Recuperação Fiscal - Refis, ou do parcelamento a ele alternativo; e

V - os débitos que já tenham sido objeto de compensação não homologada pela Secretaria da Receita Federal.

....

§ 5º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.

§ 6º A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.

§ 7º Não homologada a compensação, a autoridade administrativa deverá cientificar o sujeito passivo e intimá-lo a efetuar, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência do ato que não a homologou, o pagamento dos débitos indevidamente compensados.

§ 8º Não efetuado o pagamento no prazo previsto no § 7º, o débito será encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União, ressalvado o disposto no § 9º.

§ 9º É facultado ao sujeito passivo, no prazo referido no § 7º, apresentar manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação.

§ 10. Da decisão que julgar improcedente a manifestação de inconformidade caberá recurso ao Conselho de Contribuintes.

§ 11. A manifestação de inconformidade e o recurso de que tratam os §§ 9º e 10 obedecerão ao rito processual do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e enquadram-se no disposto no inciso III do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de

outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, relativamente ao débito objeto da compensação.

§ 12. A Secretaria da Receita Federal disciplinará o disposto neste artigo, podendo, para fins de apreciação das declarações de compensação e dos pedidos de restituição e de ressarcimento, fixar critérios de prioridade em função do valor compensado ou a ser restituído ou ressarcido e dos prazos de prescrição." (NR).

A partir de maio de 2003, de acordo com a Instrução Normativa SRF nº 323, a declaração de compensação deveria ser transmitida pela Internet, não podendo, com exceção das hipóteses em que não fosse possível a utilização do meio eletrônico, ser entregue em papel, sob pena de ser considerada não declarada a compensação.

A referida IN trouxe, ainda, a novidade tangente à valoração dos créditos e dos débitos, estabelecendo que com relação ao crédito, seria considerado, para fins de correção, a data de sua extinção; quanto ao débito a ser extinto, a data de seu vencimento, incidindo a partir daí juros e multa de mora.

Como a lei nº 10.833 não conseguiu resolver totalmente as imperfeições do texto, inclusive trazendo mais confusão em virtude de ser tautológico, foi editada a lei nº 11.051, em 29 de dezembro de 2004, que, entre, outras alterações, introduziu o termo “**compensação não declarada**”.

Essa expressão acabou por criar ainda mais confusão quanto à interpretação dos efeitos da compensação não autorizada, pois, somente a partir da edição dessa lei é que os intérpretes administrativos passaram a aceitar que os procedimentos compensatórios expressamente vetados estavam excluídos da moldura traçada pelo artigo 74, devendo serem considerados como um “nada jurídico”.

Art. 4º O art. 74 da [Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996](#), passa a vigorar com a seguinte redação:

Art. 74. ...

§ 3º ...

IV - o débito consolidado em qualquer modalidade de parcelamento concedido pela Secretaria da Receita Federal - SRF;

V - o débito que já tenha sido objeto de compensação não homologada, ainda que a compensação se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa; e

VI - o valor objeto de pedido de restituição ou de ressarcimento já indeferido pela autoridade competente da Secretaria da Receita Federal - SRF, ainda que o pedido se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa.

....

§ 12. Será considerada não declarada a compensação nas hipóteses:

I - previstas no § 3º deste artigo;

II - em que o crédito:

a) seja de terceiros;

b) refira-se a "crédito-prêmio" instituído pelo art. 1º do Decreto-Lei nº 491, de 5 de março de 1969;

c) refira-se a título público;

d) seja decorrente de decisão judicial não transitada em julgado; ou

e) não se refira a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal - SRF.

§ 13. O disposto nos §§ 2º e 5º a 11 deste artigo não se aplica às hipóteses previstas no § 12 deste artigo.

§ 14. A Secretaria da Receita Federal - SRF disciplinará o disposto neste artigo, inclusive quanto à fixação de critérios de prioridade para apreciação de processos de restituição, de ressarcimento e de compensação." (NR)

Portanto, a compensação não autorizada não podia ter sua discussão prolongada na via administrativa, uma vez que eventual manifestação de inconformidade, apresentada pelo contribuinte, não seria sequer encaminhada para os órgãos julgadores da RFB.

A fim de se evitar alegações de violação ao princípio da ampla defesa e do contraditório, foi aceita a possibilidade do contribuinte apresentar sua discordância quanto à decisão, naqueles casos, com base na Lei nº 9.784, de 29.01.1999, que regula o processo administrativo no âmbito da administração federal.

O recurso, chamado de “hierárquico”, em razão de ser encaminhado para o superior hierárquico da autoridade administrativa que emitiu o Despacho Decisório, deve ser interposto no prazo de dez dias e não tem o condão de suspender a exigibilidade dos débitos informados no documento denominado “declaração de compensação”.

Art. 56. Das decisões administrativas cabe recurso, em face de razões de legalidade e de mérito.

§ 1º O recurso será dirigido à autoridade que proferiu a decisão, a qual, se não a reconsiderar no prazo de cinco dias, o encaminhará à autoridade superior.

§ 2º Salvo exigência legal, a interposição de recurso administrativo independe de caução.

§ 3º Se o recorrente alegar que a decisão administrativa contraria enunciado da súmula vinculante, caberá à autoridade prolatora da decisão impugnada, se não a reconsiderar, explicitar, antes de encaminhar o recurso à autoridade superior, as razões da aplicabilidade ou inaplicabilidade da súmula, conforme o caso. [Incluído pela Lei nº 11.417, de 2006](#)).

Art. 57. O recurso administrativo tramitará no máximo por três instâncias administrativas, salvo disposição legal diversa.

Art. 58. Têm legitimidade para interpor recurso administrativo:

I - os titulares de direitos e interesses que forem parte no processo;

II - aqueles cujos direitos ou interesses forem indiretamente afetados pela decisão recorrida;

III - as organizações e associações representativas, no tocante a direitos e interesses coletivos;

IV - os cidadãos ou associações, quanto a direitos ou interesses difusos.

Art. 59. Salvo disposição legal específica, é de dez dias o prazo para interposição de recurso administrativo, contado a partir da ciência ou divulgação oficial da decisão recorrida.

§ 1º Quando a lei não fixar prazo diferente, o recurso administrativo deverá ser decidido no prazo máximo de trinta dias, a partir do recebimento dos autos pelo órgão competente.

§ 2º O prazo mencionado no parágrafo anterior poderá ser prorrogado por igual período, ante justificativa explícita.

Art. 60. O recurso interpõe-se por meio de requerimento no qual o recorrente deverá expor os fundamentos do pedido de reexame, podendo juntar os documentos que julgar convenientes.

Art. 61. Salvo disposição legal em contrário, o recurso não tem efeito suspensivo.

Em termos de regulamentação da compensação, a legislação caminhou até a edição da Lei nº 11.051.

Porém, até se chegar à atual redação do artigo 74 da Lei nº 9.430/96 o instituto deu muitas voltas, apresentou soluções casuísticas e até ilegais.

Nem por isso, atingiu a perfeição. A redação da norma ainda é imprecisa, o que tem gerado interpretações contraditórias, como se analisa a seguir.

5. INDEFINIÇÕES E IMPRECIÇÕES RELATIVAS À APLICAÇÃO DO ARTIGO 74 DA LEI Nº 9.430/96

Embora a instituição da declaração de compensação, nos termos do artigo 74 da Lei nº 9.430/96, tenha se mostrado um instrumento prático e veloz para a prática da compensação federal, fato que os contribuintes aprovaram, como se pode concluir do grande número de declarações de compensação transmitidas eletronicamente, o fato do artigo ter sido redigido com impropriedade tem causado uma certa confusão hermenêutica, que não foi de todo dirimida.

O tumulto jurídico que hoje se vive por conta da compensação tem seu cerne, tanto na ratificação e rerratificação das hipóteses de compensação não autorizadas (para se usar um termo bem genérico), na forma de inclusão de novos parágrafos ou de alíneas, como pela introdução de novos termos jurídicos.

Muitas das alterações sofridas pela lei foram desnecessárias, visto que alguns casos de compensação não autorizada são facilmente deduzidos da leitura e da interpretação literal do “*caput*” do artigo. No entanto, o legislador optou por repeti-las nos parágrafos, a cada edição de lei. Além disso, confundiu os aplicadores do direito por introduzir termos jurídicos, tais como “*compensação não formulada*”, “*compensação não homologada*”, ou “*compensação não declarada*”, que, no fundo, querem dizer a mesma coisa.

A questão é que, para cada um desses termos, se dá um efeito diferente, atinente à espécie de recurso admitido e aos privilégios que a negativa pode trazer aos débitos envolvidos na compensação.

Cumprе ressaltar que os efeitos da compensação não autorizada também foram alterados com a evolução da nova legislação. A declaração de compensação apresentada antes da MP 135 (30.10.2003), convertida na Lei nº 10.833, não era considerada confissão de dívida, ou seja, não era instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário. Significava que se o débito não tivesse sido constituído pelo contribuinte (via Declaração de Créditos e

Débitos Tributários Federais), quando o crédito oferecido por ele não era aceito, os débitos deveriam ser constituídos de ofício, implicando na cobrança da multa de 75%. Além disso, a manifestação de inconformidade apresentada não tinha o condão de suspender a exigibilidade do débito tributário envolvido, pois somente vislumbrava a discussão do crédito, ou seja, a cobrança continuava, independentemente do recurso acaso interposto.

Após outubro de 2003, é que a declaração de compensação adquiriu a configuração de uma confissão de dívida, da mesma forma que os recursos propostos pelos contribuintes podiam ser submetidos às duas instâncias de julgamento da Secretaria da Receita Federal do Brasil, que são as Delegacias de Julgamento e os Conselhos de Contribuintes, concomitantemente com a suspensão da exigibilidade dos débitos.

Ocorre que nesse ínterim, surgiram questionamentos acerca da espécie de recurso cabível quando a compensação era legalmente desautorizada, como por exemplo, as compensações com base em liminares. Após certa indefinição por parte dos órgãos de orientação da legislação tributária da RFB, foi admitido o recurso hierárquico, definido na Lei 9.784/99 que está parcialmente transcrita abaixo.

Art. 56. Das decisões administrativas cabe recurso, em face de razões de legalidade e de mérito

....

Art. 59. Salvo disposição legal específica, é de dez dias o prazo para interposição de recurso administrativo, contado a partir da ciência ou divulgação oficial da decisão recorrida.

...

Art. 61. Salvo disposição legal em contrário, o recurso não tem efeito suspensivo.

Parágrafo único. Havendo justo receio de prejuízo de difícil ou incerta reparação decorrente da execução, a autoridade

recorrida ou a imediatamente superior poderá, de ofício ou a pedido, dar efeito suspensivo ao recurso.

Essa espécie de recurso, que atende ao princípio do direito de petição, não tem, na prática, qualquer resultado, uma vez que não suspende o débito e quase nunca é atendido, já que a compensação não poderia mesmo ser admitida, pois é a lei que não a autoriza.

Outra questão incômoda é a que diz respeito ao prazo que a Receita Federal tem para se manifestar sobre a compensação. De acordo com o § 5º do referido artigo de lei (incluído pela Lei nº 10.833), ele é de cinco anos, contados da apresentação do pedido ou da transmissão eletrônica. Não sendo apreciada a compensação dentro desse prazo, esta fica tacitamente homologada.

Importante mencionar que os pedidos de compensação, pendentes de decisão, foram automaticamente convertidos em declaração de compensação, sujeitando-se às regras do artigo 74, inclusive quanto ao atendimento do prazo de cinco anos.

Com isso, assim que a lei foi publicada, imediatamente, centenas de processos existentes nos arquivos da RFB tiveram as compensações homologadas tacitamente, uma vez que estavam lá há mais de cinco anos.

A pergunta que se faz e que, até hoje, não foi respondida é **“o que significa a homologação tácita?”**

Poderia ser no sentido de que, passado o prazo legal, o encontro de contas fica sacramentado, independentemente dos valores envolvidos e da existência do crédito, encerrando as obrigações para ambas as partes?

Poderia significar que: se os débitos forem maiores que o crédito alegado, a diferença deve ser cobrada do contribuinte?

Essas questões emergem quando a compensação é possível. Mas, o que vai acontecer quando o crédito já tiver sido atingido pela decadência, se estiver

“*sub-judice*”, se for apurado ao arrepio das normas contábeis geralmente aceitas, ou se for flagrantemente inexistente? A homologação tácita ocorre?

A orientação dominante é a seguinte: quando a declaração de compensação não for originária, ou seja, for oriunda de um pedido de compensação, se a compensação não está autorizada, o pedido não se converte em declaração de compensação e, por conseguinte, não fica afeita às disposições do artigo 74. O termo a ser utilizado deve ser “**pedido indeferido**” e permite apenas o recurso hierárquico ou, quando nele se inclui um pedido de restituição, o recurso pode seguir para as delegacias de julgamento apenas para discutir o crédito, quando isso é possível.

Todavia, se o procedimento tiver dado entrada como declaração de compensação, qualquer que seja o crédito ou o débito, o termo a ser utilizado é “**compensação não homologada**”, passível de recurso pelo rito do Decreto nº 70.235/72, com a conseqüente suspensão da exigibilidade dos débitos envolvidos.

Por último, existe uma corrente, não oficial, daqueles que entendem que o *caput* do artigo 74 encerra um juízo de admissibilidade, ou seja, para que a declaração de compensação possa ser assim recepcionada, o *caput* do artigo 74 deve ser integralmente atendido.

Assim, para que a declaração de compensação possa ser aceita: 1) o contribuinte deve deter um direito de crédito contra a RFB, que seja líquido e certo; 2) o crédito, se judicial, deve ser definitivo; 3) os créditos devem prover de tributo ou contribuição administrado pela RFB; 4) o crédito deve ser passível de restituição ou ressarcimento, significando que não pode estar prescrito ou ter decaído o direito à restituição ou ao ressarcimento.

Se o crédito não foi obtido em conformidade com as regras da RFB, se sua origem é inidônea ou se é flagrantemente inexistente, então deve-se considerar que a norma foi violada, restando-lhe, em termos de reclamação, apenas discutir o crédito sem o benefício da suspensão dos débitos e sem estar

sujeito à homologação tácita do procedimento, já que este não se adequou à norma.

Este último entendimento está respaldado na Lei Complementar nº 95/98, que determina a ordem lógica da norma, estabelecendo que os aspectos complementares do caput devem ser expressos nos parágrafos.

Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas:

...

III - para a obtenção de ordem lógica:

...

c) expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida.

A despeito do princípio da segurança jurídica que impõe a previsibilidade temporal de um fato ou ato jurídico, essa interpretação tem sido defendida por algumas autoridades administrativas.

Segundo Kant, o direito é uma relação jurídica. A relação jurídica é sobre a qual se funda a construção sistemática ou científica de todo ordenamento jurídico.

O jurista Alessandro Levi (Teoria Geral do Direito) entende que relação jurídica é uma relação intersubjetiva, entre dois sujeitos, dos quais um é titular de uma obrigação e o outro de um direito.

A lição acima faz parte dos ensinamentos de Norberto Bobbio, que diz compreender essa teoria quando o Prof. Levi afirma que não pode haver direito fora do reconhecimento dado pelo direito objetivo, ou seja, considerando a norma como fonte ideal da relação.

Para ele, uma norma não é jurídica porque regula uma relação jurídica, mas sim que uma relação é jurídica porque é regulada por uma norma jurídica. E acrescenta:

relação jurídica é aquela que, qualquer que seja o seu conteúdo, é tomada em consideração por uma norma jurídica, é subsumida por um ordenamento jurídico e é qualificada por uma ou mais normas pertencentes a um ordenamento jurídico.(LEVI, Alessandro, 1953, em BOBBIO, Norberto, 2004, pág.41)

Por outro lado, as normas jurídicas pertencem à categoria geral das proposições prescritivas e se compõem de um conjunto de palavras que possuem um significado em sua unidade. Quando se diz que uma norma jurídica é uma proposição, significa que é um conjunto de palavras que tem significado. O que interessa ao jurista, quando interpreta uma lei é o seu significado.

Entre todos os tipos de proposições interessam aquelas cuja função é influir no comportamento alheio para modificá-lo e forma mais comum é a imperativa. Além disso, têm uma função prescritiva, que é própria da linguagem normativa, consistindo em dar comandos, conselhos, recomendações, advertências, influenciar o comportamento alheio e modificá-lo. Por isso não podem ser consideradas nem verdadeiras nem falsas.

Assim, uma norma prescreve o que deve ser. Se a ação real não corresponde à ação prescrita, afirma-se que a norma foi violada. À violação, dá-se o nome de ilícito. O ilícito consiste em uma ação quando a norma é um imperativo negativo e em uma omissão quando a norma é um imperativo positivo. No primeiro caso, afirma-se que a norma não foi observada, no segundo que não foi executada.

As normas, por seu turno, devem ser interpretadas e, no entender de Juarez Freitas a interpretação do direito tem que ser tópico-sistemática. Para ele,

interpretar uma norma é interpretar o sistema inteiro, pois qualquer exegese comete, direta ou obliquamente, um

aplicação da totalidade do direito, para além de sua dimensão textual.(1)

Ao hierarquizar princípios, regras e valores, a interpretação tópico-sistemática opera escalonando-os, renovando os seus significados e, quando configurada qualquer antinomia lesiva ou para evitá-la, os princípios devem ocupar o lugar de diretrizes harmonizadoras ou solucionadoras, situando-se na base e no ápice do sistema, vale dizer, atuando como fundamento e cúpula de si mesmo.

A legislação infraconstitucional em matéria administrativa há de ser lida sob o prisma dos princípios fundamentais.

A exposição doutrinária acima exposta pode ser aplicada analogicamente à compensação tributária, que abrange uma relação jurídica entre duas pessoas que dividem reciprocamente duas obrigações: o dever de pagar e o direito de receber e cuja essência não pode ser conspurcada pelo legislador tributário.

Não se pode desprezar ainda que a compensação traz consigo o princípio moral de que não se deve tolerar o enriquecimento ilícito. Ou seja, nem o Estado pode se furtar de ressarcir o que cobrou indevidamente, nem pode o contribuinte se aproveitar de um crédito inexistente, seja lá por qual motivo.

(1)interpretar o direito é realizar uma sistematização daquilo que aparece como fragmentário e isolado. O legislador estabelece o direito primário e originário, como referencial básico e de partida; porém o direito vivo é um resultado da exegese, ou seja, da interpretação, pois o texto exige ir além do texto.

deve-se conceituar o sistema jurídico como uma rede axiológica e hierarquizada topicamente de princípios fundamentais, de normas estritas e de valores jurídicos cuja função é a de, evitando ou superando antinomias em sentido lato, dar cumprimento aos objetivos justificadores do Estado democrático, assim como se encontram consubstanciados, expressa ou implicitamente na constituição.

Por princípios fundamentais, entendem-se os critérios ou as diretrizes basilares do sistema jurídico, que se traduzem como disposições hierarquizadoras superiores do ponto de vista axiológico, sendo linhas mestras de acordo com as quais guiar-se-á o intérprete quando se defrontar com as antinomias jurídicas.” .(FREITAS, Juarez, 2002, pág. 75 e seguintes).

São essas regras de aplicação e interpretação do direito, resumidas dos ensinamentos dos juristas citados, que devem permear a discussão hermenêutica da compensação tributária, assunto que somente será pacificado após ampla discussão e profundo entendimento do conceito do instituto compensação.

Como se vê, o assunto é árduo e não está bem disciplinado, pois o legislador e mesmo os intérpretes autorizados têm se concentrado mais nas palavras em si do que nos seus significados, deixando de lado a orientação doutrinária de que a norma está inserida num sistema maior e deve ser compreendida dentro desse contexto.

Nunca é demais lembrar que o princípio da supremacia do interesse público atende os interesses do Estado, na medida que este acata e protege os direitos de seus cidadãos.

Ao editar normas sem adotar as precauções que regem o direito, o legislador fere o princípio da legalidade, um dos principais pilares da administração pública, pois o subjeta a variações hermenêuticas que o mitigam. Ao fazê-lo, a instabilidade se instala, fazendo surgir os conflitos entre o Estado e seus administrados.

Com isso, perdem todos: os contribuintes porque se sentem lesados e o Estado porque é obrigado a arcar com os custos das imprecisões legais, deslocando parte de sua receita e de sua força de trabalho para a resolução dos conflitos, deixando de aplicar parte de seus recursos nos serviços e obras a seu cargo, a serviço da população.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

MELLO, Celso Antonio Bandeira. **Curso de Direito Administrativo** – 23ª Ed. Malheiros, 2007

MEIRELLES, Hely Lopes . **Direito Administrativo Brasileiro** – 33ª Ed. Malheiros, 2007

NERY Jr, Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade. **Código Civil Comentado**, 5ª Edição Ampliada e Atualizada. RT, 2007

DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro – Vol. 2 – Teoria Geral das Obrigações** – 22ª Ed. Saraiva, 2007

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário** – 28ª Ed. Malheiros, 2007

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro** – 13ª Ed. Saraiva, 2007

CARVALHO, Paulo de Barros; ATALIBA, Geraldo; SOUSA, Rubens Gomes de. **Comentário ao Código Tributário Nacional** . Quartier Latin

Neder, Marcos Vinicius; Lopes, Teresa Martinez. **Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado**. 2ª Ed. Dialética, 2004

FREITAS, Juarez. **Interpretação Sistemática do Direito** – 4ª Ed. Malheiros Editores, 2004

BOBBIO, Norberto. **Teoria da Norma Jurídica** - 3ª Edição. Edipro, 2005